Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 30540 du rôle
Inscrit le 4 mai 2012

Audience publique du 27 juin 2013

Recours formé par
la société à responsabilité limitée .....,
contre des bulletins d'impôts
en matière d'impôts sur le revenu des collectivités

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 30540 du rôle et déposée le 4 mai 2012 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ....., établie à ………., immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..... représentée par ses organes en fonction tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, émis le 26 juin 2011 au titre des exercices 2006, 2007et 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 septembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 15 octobre 2012 par Maître Jean-Pierre Winandy pour le compte de la société à responsabilité limitée ..... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 15 novembre 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 15 avril 2013.

La société à responsabilité ....., ci-après désignée par « la société .....», formula une demande d'obtention de bonification d'impôt pour investissement dans ses déclarations de l'impôt au sens de l'article 152bis de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR » pour les années d'imposition 2006, 2007 et 2008.

En date du 26 mai 2011, l'administration des Contributions directes fit part à la société ..... de son intention de redresser les déclarations fiscales pour l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 2006, 2007 et 2008 au motif du refus des bonifications d'impôt pour investissements demandées sur base de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre

1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz* », en abrégé « StAnpG ».

En date du 22 juin 2011, la société .....se vit notifier les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités au titre des exercices 2006, 2007 et 2008. En vertu des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités précités, l'imposition diffère de la déclaration sur le point suivant : « *La bonification d'impôt pour investissements (voitures) est refusée sur base du § 6 StAnpG* ».

Par courrier de son mandataire du 23 septembre 2011, la société ..... fit introduire auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation contre les trois bulletins susvisés, désignés ci-après « les bulletins ».

A défaut de réponse du directeur, la société ..... a, par une requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 4 mai 2012, introduit un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre des bulletins.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre le bulletin d'impôt qui a fait l'objet d'une réclamation dans l'hypothèse où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre les bulletins, recours qui est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi.

Un recours en réformation étant prévu en la présente matière, il n'y pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la société demanderesse déclare avoir pour objet social l'achat, la vente et la location de véhicules automoteurs. Elle expose qu'elle aurait donné en location pendant les années 2006, 2007 et 2008 des véhicules à des sociétés liées et à des sociétés tierces. Elle indique encore qu'elle serait fiscalement intégrée à la société ....., ..., ci-après désignée par la « société ..... ». Elle précise avoir formulé une demande en obtention d'une bonification d'impôt pour investissement sur le fondement de l'article 152bis LIR qui aurait été refusée par le bureau d'imposition pour les années concernées.

En droit, la demanderesse fait tout d'abord valoir au titre de la légalité externe de la décision que les bulletins d'imposition ne lui permettraient pas de connaître les raisons du refus de la bonification d'impôt dès lors que la simple indication de ce refus sur base de la théorie de l'abus de droit sans autre précision ne lui aurait pas permis en sa qualité de contribuable de se défendre de manière efficace alors que la charge de la preuve de cet abus reviendrait à l'administration fiscale.

L'examen de la légalité externe d'une décision déférée au tribunal précédant celui de sa légalité interne, le tribunal est tout d'abord amené à examiner le moyen du demandeur relatif à l'absence de motivation des bulletins d'imposition déférés.

Force est au tribunal de se rallier à l'argumentaire du délégué du gouvernement qui relève que l'administration des Contributions directes en se fondant sur le § 6 StAnpG pour rejeter la demande de bonification d'impôts constitue une motivation suffisamment détaillée ayant permis à la société demanderesse, contrairement à ses affirmations, de se « *défendre de façon tant soit peu efficace* ». Il échet encore de constater que le délégué du gouvernement a complété de manière détaillée les raisons juridiques qui l'amène à confirmer, en l'espèce, l'existence d'un abus de droit au sens du §6 StAnpG de sorte le moyen tiré de l'absence de motivation des bulletins d'imposition déférés est à rejeter pour le pas être fondé.

La société demanderesse fait valoir au titre de la légalité interne de la décision que les éléments constitutifs de l'abus de droit, qui seraient au nombre de trois, à savoir, premièrement, un abus des formes et constructions de droit privé, deuxièmement, un contournement de la charge fiscale en utilisant une voie inadéquate et, troisièmement, une absence de motifs extra-fiscaux ne seraient pas réunis en l'espèce. Elle donne ainsi à considérer qu'il existerait une différence manifeste entre un contournement de la charge fiscale en utilisant une voie inadéquate et le bénéfice d'une bonification d'impôt expressément prévue par la LIR. Elle expose qu'elle n'aurait fait qu'utiliser les formes que le législateur aurait mis à sa disposition pour atteindre un objectif économique défini. Elle relève que le bureau d'imposition compétent n'aurait à aucun moment contesté que les conditions prévues à l'article 152 bis LIR ne seraient pas remplies. Elle fait plaider que la solution retenue serait basée sur des raisons économiques et donc des raisons étrangères à des motifs fiscaux, à savoir, que la concentration de toutes les voitures dans une société permettrait une gestion plus efficace des véhicules en cause et réduirait les coûts administratifs y relatifs, entraînerait l'obtention d'un financement moins onéreux ainsi que des conditions plus avantageuses auprès des distributeurs d'automobiles, des assureurs et du garage assurant les réparations et constituerait un avantage en termes de responsabilité en cas de détention de la voiture par quelqu'un d'autre que le propriétaire. Elle conclut en relevant qu'au regard des dispositions de l'article 152bis LIR, la location de véhicules par une entreprise de location de voitures ne serait pas exclue du champ d'application de cette disposition et que ledit article n'exclurait pas non plus de son champ d'application la mise en location de voitures par une société à des sociétés liées.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement invoque le §6 StAnpG et fait valoir que cette disposition règlerait le détournement abusif des dispositions légales de leur objectif premier en vue de bénéficier par des constructions artificielles d'avantages fiscaux injustifiés et non voulus par le législateur, en soutenant qu'en l'espèce un tel abus serait vérifié. Il précise que les parts sociales de la société demanderesse seraient souscrites à hauteur de 96 parts par la société ....., à hauteur de 2 parts par la société à responsabilité limitée ...... et à hauteur de 2 parts par la société à responsabilité limitée ....., ces deux dernières sociétés appartenant à 100% à Monsieur ..... respectivement à Monsieur ...... Il fait encore valoir que la société demanderesse aurait conclu des contrats de location de voitures exclusivement avec les cinq sociétés suivantes : la société ..... (dix voitures), la société à responsabilité limitée ..... (deux voitures), la société à responsabilité limitée ..... (trois voitures), la société à responsabilité limitée …. (trois voitures) et la société à responsabilité limitée …. (deux voitures). Il donne à considérer que si les différentes opérations juridiques réalisées en l'espèce, prises isolément, c'est-à-dire la création d'une société filiale et la conclusion de contrats de location avec des sociétés liées, ne prêteraient *a priori* pas à critique d'un point de vue juridique, les conditions légales prévues par l'article 152bis LIR et justifiant l'octroi d'une bonification d'impôt pour investissement étant en principe remplies au sein de la société filiale, une analyse plus détaillée des différentes opérations en question aurait permis de dégager une interdépendance manifeste entre tous les acteurs en cause et de découvrir un montage juridique artificiel établi à des fins exclusivement fiscales. Ainsi, il relève qu'il serait

apparu que Monsieur ..... et Monsieur ..... seraient tous les deux gérants de la société demanderesse, respectivement administrateurs délégués à la gestion journalière de la société ....., qu'ils détiendraient chacun, soit directement soit indirectement à travers des sociétés interposées, des parts ou actions dans toutes les sociétés susmentionnées, que tous les contrats de location seraient exclusivement conclus avec des sociétés dont Messieurs ..... et ..... seraient les bénéficiaires économiques, que toutes les voitures mises en location feraient l'objet d'un contrat de leasing et que Messieurs ..... et ..... se seraient à plusieurs reprises portés caution personnelle, solidaire et indivisible et qu'enfin les comptes annuels de la société demanderesse renseigneraient une perte au titre des différentes années d'imposition, de sorte qu'elle-même n'aurait pas pu déduire la bonification d'impôt tandis que la société faîtière ..... aurait réalisé des bénéfices imposables considérables au cours des années d'imposition 2007 et 2008 et aurait partant pu revendiquer la déduction de la bonification d'impôt générée par sa filiale pendant toute la période de l'intégration fiscale. Il précise encore qu'en principe les véhicules automoteurs ne seraient pas pris en compte afin de déterminer la valeur des biens d'investissement au titre de l'article 152bis LIR, sauf entre autres, ceux « *affectés exclusivement à un commerce de transport de personnes ou faisant partie de l'actif net investi d'une entreprise de location de voitures* ». Il donne à considérer que dans la mesure où la société ..... poursuit un objet social tout à fait distinct de celui de la société demanderesse, à savoir « *l'exploitation d'une agence immobilière ainsi que l'étude et la promotion de toutes réalisations immobilières* […] », elle n'aurait jamais pu bénéficier d'une bonification d'impôt sur des véhicules de location. En créant une société filiale ayant pour objet exclusif la location de voitures et à travers le régime d'intégration fiscale légalement octroyé, la société ..... aurait pu prétendre à de tels avantages fiscaux. Il en conclut que la société demanderesse aurait été constituée dans le seul but de générer artificiellement une bonification d'impôt pour investissement permettant de réduire de manière inappropriée et contrairement à l'intention du législateur la charge fiscale de la société mère. A cet égard, il rappelle également l'objectif législatif de la bonification d'impôt au sens de l'article 152bis LIR, et celui du régime d'intégration fiscale, pour en conclure que l'objectif poursuivi par le législateur ne serait manifestement pas celui de faire bénéficier une société mère d'une bonification d'impôt artificiellement générée par sa société filiale poursuivant un objectif social distinct et à laquelle elle n'aurait pas pu prétendre à défaut de l'existence du montage juridique ainsi créé. Il fait valoir qu'en l'espèce, la société demanderesse n'aurait pas su utilement démontrer que le montage aurait été basé sur des raisons économiques, c'est-à-dire sur des raisons autres que fiscales, de sorte que ce serait à juste titre que le bureau d'imposition aurait fait abstraction des opérations juridiques réalisées par elle et lui aurait refusé l'octroi d'une bonification d'impôt pour investissement sur les véhicules mis en location.

Dans son mémoire en réplique, la société demanderesse, tout en soutenant que la partie étatique n'aurait pas indiqué en quoi le § 6 StAnpG serait applicable en l'espèce et en quoi consisterait l'abus de droit, estime que ledit § 6 StAnpG sur lequel est basé le refus du bureau d'imposition n'aurait pas vocation à s'appliquer, au motif que le régime d'intégration fiscale serait un régime fiscal et ne pourrait être critiqué sur base des dispositions du §6 StAnpG qui ne permettrait de sanctionner que le recours à des formes du droit privé *(« des bürgerlichen Rechts »),* et que le régime de la bonification d'impôt serait une mesure de droit fiscal prévue par le droit public échappant ainsi aussi au champ d'application de la disposition précitée. Elle fait encore valoir que le § 6 StAnpG concernerait le cas où l'obligation fiscale serait contournée tandis qu'en l'espèce il ne s'agirait pas d'un contournement d'une dette fiscale, mais tout au plus d'un cas de « *Erschleichung einer Steuergutschrift* ». Quant à l'argumentation de la partie étatique fondée sur l'objectif poursuivi par le législateur à travers le régime fiscal de l'intégration fiscale, d'une part, et du régime de bonification d'impôt pour investissement, d'autre part, la société demanderesse estime que les considérations générales avancées par la partie étatique ne permettraient pas de conclure à un abus de droit au sens du §

6 StAnpG. En ce qui concerne les raisons économiques à la base du montage juridique, la demanderesse réitère son argumentation développée dans sa requête introductive d'instance quant à l'efficacité de la gestion, le caractère moins onéreux du finacement et la responsabilité allégée.

Dans son mémoire en duplique, le délégué du gouvernement conclut à l'applicabilité du paragraphe 6 StAnpG en se référant à la doctrine et à la jurisprudence allemande ayant une conception large de la notion de contournement de l'impôt. Ensuite, il rappelle la jurisprudence relative au recours aux documents parlementaires en présence d'un texte clair et précis qui consacre le principe que dans ce cas précis, bien qu'il soit admis il n'y a pas lieu de se référer à des avis exprimés notamment dans des travaux parlementaires préparatoires, il n'en resterait pas moins qu'il s'agirait en l'espèce d'examiner si le but recherché par le législateur a été contourné par l'utilisation de formes du droit privé tout en suivant une voie inadéquate, indications qui seraient fournies par les travaux parlementaires. Il se réfère à la doctrine allemande quant au caractère inadéquat de la voie choisie en mentionnant, notamment, l'hypothèse d'une construction juridique ne poursuivant aucun objectif économique ou encore poursuivant l'objectif d'une réduction d'impôt et qui n'est pas justifiée par des raisons économiques ou d'autres considérations non fiscales. Il soutient, par ailleurs, que les justifications économiques avancées par la demanderesse seraient peu convaincantes étant donné qu'il serait inhabituel en pratique qu'une société immobilière confie la gestion de ses voitures de service à une société filiale et que l'utilisation d'une telle voie ne paraîtrait ni raisonnable ni adéquate eu égard aux circonstances de l'espèce. Ainsi, il donne à considérer que vu le nombre restreint de véhicules en cause et l'envergure limitée du groupe, la société ..... ainsi que les autres sociétés liées seraient aisément en mesure de gérer leur parc automobile de manière autonome sans avoir recours à une société distincte, solution qui, si elle avait été choisie, aurait fait preuve de simplicité et aurait été moins onéreuse que la création d'une société séparée engendrant nécessairement des frais administratifs supplémentaires. Il souligne encore que l'hypothèse d'une filiale détenant certains actifs du groupe se concevrait plutôt dans le cadre d'un groupe multinational. Il donne à considérer que les voitures de service ne constitueraient généralement pas des actifs servant à l'utilisation exclusive de l'entreprise mais seraient également mises à disposition des dirigeants et salariés de la société à titre privé. Il fait encore valoir que la demanderesse ne fournirait pas non plus de précisions quant au prétendu avantage financier du montage juridique en question alors qu'il estime que les différentes sociétés auraient probablement obtenu les mêmes conditions en s'adressant elles-mêmes directement et individuellement aux banquiers. Il précise que, contrairement aux affirmations de la demanderesse, les voitures auraient toutes été données en location par la demanderesse aux sociétés concernées et non à leurs dirigeants ou employés de sorte que dans la mesure où le contrat de location opérerait un transfert de garde, les sociétés locatrices deviendraient gardiennes des véhicules et leur responsabilité délictuelle en tant qu'employeur pourrait toujours être engagée sur bas de l'article 1384 alinéa 1er et 3 du Code civil. Il conclut que la création une société disctincte serait dépourvue de motifs économiques raisonnables (« *vernünftiger wirtschafticher Grund* ») et ne pourrait se concevoir que si le but véritable est celui de profiter de cette manière d'un avantage fiscal injustifié et de générer ainsi artificiellement une bonification d'impôt pour investissement.

Aux termes de l'article 152bis, paragraphe 1er LIR, dans sa version applicable au cours des années fiscales 2006, 2007 et 2008, « *Sur demande les contribuables obtiennent les bonifications d'impôts sur le revenu ci-après spécifiées en raison des investissements visés aux paragraphes 2 et 7 suivants qu'ils font dans leurs entreprises au sens de l'article 14*. […] ».

Plus particulièrement parmi les investissements visés au paragraphe 7 auquel le paragraphe 1er de l'article 152bis LIR renvoie sont en principe exclus de l'éligibilité pour la

bonification les véhicules automoteurs, sauf « *a) ceux affectés exclusivement à un commerce de transport de personnes ou faisant partie de l'actif net investi d'une entreprise de location de voitures ;* » (art 152 bis, §7, (2), 4 LIR).

Il n'est pas contesté que la demanderesse a pour objet social la location de voitures, de sorte qu'*a priori*, les véhicules que cette société a donnés en location sont éligibles pour la bonification d'impôt pour investissement, les différentes conditions posées par l'article 152bis LIR n'étant, par ailleurs, pas contestées par le délégué du gouvernement.

La partie étatique refusant d'accorder la bonification d'impôt pour investissement au titre des investissements dans les voitures données en location par la société demanderesse à des sociétés liées, sur le fondement du principe de l'abus de droit en invoquant le paragraphe 6 StAnpG, il appartient au tribunal d'examiner l'applicabilité et l'incidence de cette disposition en l'espèce.

Il échet de rappeler que le paragraphe 6 StAnpG dispose que « *(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden. (2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären* […] » et reflète ainsi le principe de l'appréciation d'après les critères économiques en matière fiscale[1], et règle le détournement abusif des dispositions légales de leur objectif premier en vue de bénéficier par des constructions artificielles d'avantages fiscaux injustifiés et non voulus par le législateur[2].

La théorie de l'abus de droit permet à l'administration d'écarter des constructions juridiques ou opérations motivées exclusivement par des fins fiscales, non motivées par des considérations économiques[3].

La jurisprudence allemande relative au paragraphe 42 AO allemand, disposition ayant remplacé l'ancien paragraphe 6 StAnpG, retient l'hypothèse d'un «*Gestaltungsmissbrauch*» « *wenn die gewählte rechtliche Gestaltung, gemessen an dem erstrebten Ziel, unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nicht steuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist* ».[4]

Le critère essentiel qui permet dès lors de distinguer l'abus au sens du paragraphe 6 StAnpG de l'hypothèse du bénéfice légitime d'un avantage fiscal est en particulier la vérification d'une motivation autre que fiscale du recours à une certaine construction ou opération.

C'est à tort que la partie demanderesse soutient que le paragraphe 6 StAnpG ne trouverait pas application en l'espèce au motif que le régime de la bonification d'impôts et l'intégration fiscale ne s'analyseraient pas en une forme, construction ou opération de droit privé au sens de cette disposition. En effet, s'il est exact que ladite disposition se réfère à un

---

[1] Etudes fiscales 81/82/83/84/85, Jean Olinger, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, page 120

[2] Etudes fiscales 2000, Glossaire de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, page 18

[3] En ce sens, Droit fiscal international par Jean Schaffner, éditions Promoculture, n° 16.2.5.

[4] Siehe Kommentar AO/FGO Hübschmann/Hepp/Spitaler, commentaire du paragraphe 42 n° 88; Tipke/Lang, Steuerrecht, 18te Auflage, p. 157

abus de « *Formen- und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts* », force est cependant de constater qu'en l'espèce l'application de la mesure de la bonification d'impôts pour investissements ne constitue pas en tant que telle le moyen premier utilisé pour bénéficier d'un avantage fiscal, mais n'est que le résultat de l'abus incriminé par la partie étatique. En effet, le recours à une construction juridique à travers la création d'une société filiale dans le seul objectif de permettre à celle-ci de remplir les conditions de la bonification d'impôts pour investissements par rapport aux véhicules de service utilisés par les entreprises du même groupe constitue le résultat recherché, à savoir, une diminution de la charge fiscale dans le chef de la demanderesse, que la partie étatique considère comme étant abusive.

C'est encore à tort que la partie demanderesse soutient que le paragraphe 6 StAnpG ne serait pas applicable puisqu'il concernerait uniquement l'hypothèse où l'obligation fiscale est contournée (« *Umgehung der Steuerpflicht* »), tandis qu'en l'espèce il s'agirait tout au plus d'un cas de figure de « *Erschleichung einer Steuergutschrift* ». S'il est exact que le droit fiscal est d'interprétation stricte, il n'en reste pas moins que la notion de « *Umgehung der Steuerpflicht* », respectivement « *Minderung der Steuerpflicht* » à laquelle le paragraphe 6 StAnpG se réfère est susceptible d'être interprétée, sans que cette interprétation puisse être qualifiée d'extensive, comme englobant également l'hypothèse où la charge fiscale est réduite ou évitée à travers une bonification d'impôts. A cet égard, il convient de se référer aussi à la jurisprudence allemande en la matière ayant retenu que « *auch die unangemessene Gestaltung zur Verwirklichung einer begünstigenden Vorschrift ist Gestaltungsmissbrauch* »[5] et que par le recours à des « *Formen und Gestaltungmöglichkeiten* », qui doit avoir pour effet que l'impôt est évité ou réduit, sont aussi visées les hypothèses d'un « *Erstattungs- und Vergütungsrecht* ».[6] En l'espèce, il est justement reproché à la société demanderesse d'avoir été constituée dans le seul but de générer artificiellement une bonification d'impôt pour investissement permettant de réduire, de manière inappropriée et contrairement à l'intention du législateur, la charge fiscale de la société mère ......

Le paragraphe 6 StAnpG étant applicable en l'espèce, il convient d'examiner, au regard de la définition de l'abus au sens de cette disposition telle qu'elle a été retenue ci-avant, si la structure critiquée par la partie étatique, à savoir la création de la société demanderesse, dont l'objet social est la location de véhicules à sa société mère respectivement à d'autres sociétés, dans le cadre d'un groupe de sociétés dont la société demanderesse, à travers le régime de l'intégration fiscale, bénéficie de la bonification d'impôts pour investissements, est motivée par des considérations économiques, ou si, au contraire, la structure mise en place a pour seul objectif la réduction de la charge fiscale de la société mère. A cet égard, il convient de relever que dans la mesure où la demanderesse invoque le bénéfice d'une bonification d'impôts susceptible de réduire la charge fiscale de sa société mère à travers le régime d'intégration fiscale, il lui appartient, en application de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, d'établir l'existence d'une motivation autre que fiscale à la base de la structure qu'elle a choisie.

Le tribunal constate qu'en l'espèce, la partie demanderesse n'a pas contesté la description de la structure du groupe dont elle fait partie, ni les liens de ces sociétés avec Monsieur ..... et Monsieur ....., tels qu'ils se dégagent des explications fournies par le délégué du gouvernement dans son mémoire en réponse.

---

[5] Tipke/Lang, Steuerrecht, 18te Auflage, p. 157

[6] Reichsabgabenordnung, Taschenkommentar, Tipke/Kruse, Band II, Commentaire par rapport au paragraphe 6 StAnpG (« *paragraphe 6 lässt sich indessen nicht nur anwenden, wenn es um die Steuer im engeren Sinn geht, sondern auch im Erstattungs- und VergütungsR* »).

D'après les explications fournies par la partie étatique, non autrement contestées par la demanderesse, cette dernière gère le parc de véhicules des différentes sociétés du même groupe et donne ces véhicules en location à ces différentes sociétés, dont Messieurs ..... et ..... sont les bénéficiaires économiques. D'après les explications non contestées de la partie étatique, la société demanderesse a généré des pertes pendant les années fiscales litigieuses de sorte qu'elle n'aurait pas pu déduire, elle-même, la bonification d'impôt. En revanche, sa société mère aurait réalisé des bénéfices imposables considérables au cours des années d'imposition 2007 et 2008 et aurait pu revendiquer la déduction de la bonification d'impôt générée par la société demanderesse pendant toute la période de l'intégration fiscale.

Il n'est pas non plus contesté que la création de la société demanderesse a eu pour effet de faire bénéficier, grâce à son objet même, sans aucun rapport ni avec celui de sa société mère et ni avec celui des autres sociétés du groupe, ladite société mère d'un avantage fiscal dont elle n'aurait jamais pu bénéficier elle-même au vu de son propre objet social.

La société demanderesse justifie économiquement l'adoption de cette structure, en l'occurrence le recours à une société distincte pour gérer le parc de véhicules des sociétés du même groupe, par des considérations tenant à l'efficacité de la gestion des véhicules et de la volonté de réduire les coûts administratifs y relatifs, tant en termes de financement et d'entretien, qu'en termes de gestion administrative et invoque par ailleurs un avantage juridique de cette manière de gérer le parc de véhicules des différentes sociétés tenant à la mise en cause de la responsabilité civile en cas d'accident avec un de ces véhicules.

Le tribunal est amené à retenir qu'au regard des contestations de la partie étatique par rapport à ces motifs économiques invoqués par la demanderesse, les seules affirmations non autrement étayées et documentées par la demanderesse que cette façon de gérer le parc de véhicules du groupe serait moins onéreux, ne permet pas de justifier la structure mise en place. En effet, tel que cela a été relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, vu le nombre relativement restreint des véhicules en cause, la conclusion ne s'impose pas forcément que la concentration de tous les véhicules de service au sein d'une seule société distincte permet d'obtenir des conditions de financement plus avantageuses ou de réduire les frais d'entretien, respectivement de gestion administrative, vu les coûts supplémentaires engendrés par ailleurs par la création d'une telle société à part et encore le résultat déficitaire de la société demanderesse. En ce qui concerne l'avantage juridique avancé en termes de responsabilité civile ou pénale, c'est à bon droit que le délégué du gouvernement fait valoir que le contrat de location opère un transfert de garde des véhicules aux sociétés concernées et que leur responsabilité est susceptible d'être engagée en tant qu'employeur en cas d'accident causé par un de leurs salariés. Si dans certaines situations, la circonstance selon laquelle la société utilisant le véhicule n'est pas propriétaire peut, le cas échéant, constituer un avantage, cette seule considération ne permet cependant pas de justifier d'un point de vue économique la mise en place d'une société distincte, qui de surcroît est déficitaire, pour la gestion du parc de véhicules des sociétés d'un même groupe. Dès lors, cet argument juridique n'est pas non plus suffisamment convainquant pour justifier le recours à la structure indiquée.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que la société demanderesse ne lui a pas soumis suffisamment d'éléments susceptibles de renverser le constat du bureau d'imposition que la construction sociétaire mise en place constitue un abus de droit et n'a pas non plus pu justifier que la structure mise en place, ayant pour effet de faire bénéficier la société-mère dont l'objet social est sans aucun rapport avec celui de la société demanderesse d'une bonification d'impôts pour investissements à laquelle elle n'aurait elle-même pas pu prétendre à défaut de

la création de cette structure, est motivée par des considérations économiques autres que purement fiscales.

Partant, il échet de confirmer l'application par le bureau d'imposition du § 6 StAnpG, en ce sens que l'opération litigieuse, se caractérisant par un détournement abusif des dispositions légales de leur objectif premier en vue de bénéficier par une construction artificielle d'avantages fiscaux injustifiés et non voulus par le législateur, a pu justifier le redressement concerné par le bureau d'imposition, de sorte que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Olivier Poos, attaché de justice

et lu à l'audience publique du 27 juin 2013 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill   s. Françoise Eberhard